

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

**ESTUDO DE CASO NA PRODUÇÃO DA PANIFICADORA ORLESSAN**

**ORLANDO SANTOS DA COSTA**

Florianópolis, junho de 2004

**ORLANDO SANTOS DA COSTA**

**ESTUDO DE CASO NA PRODUÇÃO DA PANIFICADORA ORLESSAN**

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Econômicas, do curso de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Santa Catarina, para aprovação na disciplina CNM 5420 – Monografia.

Área de Pesquisa: Economia de Empresas

Orientador: Prof. Dr. João Randolfo Pontes


Florianópolis, junho de 2004

**ORLANDO SANTOS DA COSTA**

**ESTUDO DE CASO NA PRODUÇÃO DA PANIFICADORA ORLESSAN**


A Banca Examinadora resolveu atribuir a nota 6,0 (seis) ao acadêmico Orlando Santos da Costa, na disciplina CNM 5420 – Monografia, pela apresentação deste trabalho.

Banca Examinadora:




---

Prof. Dr. João Randolfo Pontes  
Presidente e Orientador



---

Prof. Dr. Silvio Antonio Feraz Cario



---

Prof. Dr. Renato Lebarbechon

## **Dedicatória**

*Aos meus pais Iomar e Sueli por incentivar-me a  
Chegar até aqui  
A minha noiva Vanessa pelo apoio e  
Compreensão  
E a todos os demais familiares.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço às pessoas que de qualquer forma contribuíram para a conclusão deste trabalho. Muito especialmente agradeço:

À Deus, por ter me dado força, saúde, perseverança e paz de espírito para que eu pudesse levar a bom termo mais esse desafio em minha vida.

Ao professor Dr. João Randolfo Pontes pela forma como conduziu seu encargo de orientador, sempre com paciência, presteza, paciência e, principalmente, com muito conhecimento, que contribuiu muito para este momento.

Aos meus amigos, pelo apoio nos momentos difíceis da caminhada, e pelo companheirismo que me fizeram crescer intelectualmente e pessoalmente.

À todos os funcionários da UFSC, que indiretamente contribuíram para que eu viesse a concluir este curso.

## RESUMO

O presente trabalho busca compreender os fundamentos básicos do processo de produção e seu gerenciamento, de forma a mostrar seus reflexos na definição de uma estratégia de preços e seus impactos para a sobrevivência de uma empresa que atua no mercado de panificação em Florianópolis. A identificação de seu processo de produção, da forma de gerenciar a capacidade e os custos se revelam como fatores importantes para empresa que atuam em mercados dessa natureza. O trabalho está relacionado com o gerenciamento da produção, sistema da qualidade e gerenciamento de custos, como forma de avaliar o grau de eficiência econômica dos recursos alocados no processo de produção da Panificadora Orlessan. Este trabalho também apresenta a caracterização do mercado de panificação nacional e local, a descrição da história evolutiva da empresa desde o seu surgimento até a sua posição atual. Para este trabalho utilizou a metodologia de pesquisa relatando o estudo de caso de uma padronização de produção numa panificadora. Esses dados foram levantados em sites da internet relacionados com a panificação, revistas, jornais, livros de economia, apostilas, monografias e também gráficos e tabelas para auxiliar na interpretação das informações. O gerenciamento da produção realmente é importante para o crescimento da panificação?

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Programação Linear – método simples .....	24
Figura 2 – Modelo de transformação dos recursos de produção.....	26
Figura 3 – Modelo geral de administração e estratégia da produção .....	29
Figura 4 – Organização flexível .....	33
Figura 5 - Tributos Sonegados .....	48

**LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Distribuição das Hierarquias..... 52

Quadro 2 - Controle de qualidade..... 56

Quadro 3 - Criação de valor aos clientes..... 58

Quadro 4 - Desenvolvimento dos produtos..... 58



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Produção brasileira.....	43
------------------------------------	----

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA .....	12
1.2	OBJETIVOS.....	14
1.2.1	Objetivo geral.....	14
1.2.2	Objetivos específicos.....	14
1.3	METODOLOGIA.....	15
1.4	HIPÓTESES .....	17
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO .....	17
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>19</b>
2.1	FUNDAMENTOS BÁSICOS DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS .....	19
2.2	O SISTEMA DE PRODUÇÃO NAS EMPRESAS .....	25
2.3	GESTÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.....	30
2.4	FATORES QUE SUSTENTAM A VANTAGEM COMPETITIVA DAS EMPRESAS	
	34	
<b>3</b>	<b>O PAPEL DA PANIFICAÇÃO NA ECONOMIA BRASILEIRA .....</b>	<b>39</b>
3.1	COMPORTAMENTO DO MERCADO NACIONAL .....	39
3.2	PROBLEMAS LEGAIS E COMERCIAIS DO MERCADO DE PANIFICAÇÃO.	44
3.3	SISTEMA DE PRODUÇÃO: INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS E PESQUISAS	48
<b>4</b>	<b>PANIFICADORA ORLESSAN: UM ESTUDO DE CASO.....</b>	<b>52</b>
4.1	HISTÓRICO.....	52
4.2	SISTEMA DE PRODUÇÃO NA PADARIA.....	54
4.3	APURAÇÃO DOS CUSTOS .....	56
4.4	PROCESSO DE CONTABILIZAÇÃO .....	57
4.5	SISTEMA DE RATEIO.....	59
4.6	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	60

4.7 ANÁLISE DAS HIPÓTESES..... 61

**5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES..... 63**

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS ..... 64**

# **1 INTRODUÇÃO**

## **1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA**

A estrutura da indústria da panificação na Europa tem forte valorização artesanal, que também é transmitido nos balcões e demais instalações. Tem produtos muito parecidos com os do Brasil, onde a matéria-prima é uma farinha de trigo com cereais, usando muita pré-mistura, o que faz com que o sabor do pão fique mais agradável. Com um padrão de qualidade melhor, os equipamentos são digitais e com requinte, o panificador encontra equipamentos adaptados à sua necessidade, porém o investimento é muito alto, quase todas as padarias têm os mesmos produtos, sendo artesanal e padronizado, o que fica muito claro que a maioria dos produtos é pré-mistura, com acabamento no ponto de venda, parecendo os mesmos em todas as padarias.

A panificação é uma instituição nacional, com uma longa história de participação na vida das nossas comunidades e profundo significado econômico, já que nossas 52 mil padarias, que ocupam cerca de 100 mil micro e pequenos empresários, pois cada padaria normalmente tem dois sócios, geram 550 mil empregos diretos. A padaria é o

segmento mais visitado pelo consumidor. São 40 milhões de consumidores que diariamente passam pelas padarias e panificadoras.

Pesquisa feita recentemente mostra que o consumidor adentra a padaria, em média, 14 vezes ao mês. Durante essas décadas, nos formamos nossa mão-de-obra de maneira absolutamente empírica. Empregamos aquele trabalhador mais humilde, ensinamos a ele os passos mais elementares, muitas vezes até as noções básicas de higiene, e transformamos em um trabalhador. O negócio de panificação e confeitaria no Brasil não tem uma base territorial que permita o desenvolvimento tecnológico, e dê ao brasileiro capacidade de ingressar no mundo das novas tecnologias, as quais estão gerando riqueza, renda e progresso.

Estudar as condições produtivas de uma indústria numa perspectiva de se avaliar as condições da mesma em manter ou ampliar sua posição no mercado é fundamental. Ao se conhecer a real posição e condição da indústria, em seus aspectos estratégicos e operacionais, pode-se traçar políticas comerciais para que a mesma possa se desenvolver competitivamente no meio em que atua.

Com todo este contexto de dificuldades o empresário hoje em dia quer é reduzir custos. E para que isso aconteça, não há caminho mais viável do que aumentar a produtividade através do gerenciamento da produção. Esta prática permite ter um conhecimento e controle integral dos processos internos da indústria, tornando possível promover melhorias que irão resultar em custos menores e conhecer as engrenagens que dão sustentação ao negócio. Assim, é fundamental que os empresários que atuam nesse ramo de negócio, sejam fortalecidos com mecanismos favoráveis ao crescimento econômico e ao processo de financiamento.

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar o processo de gerenciamento de produção da Panificadora Orlessan, visando o aumento de sua eficiência econômica e melhor posicionamento frente a concorrência.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Dentre os objetivos secundários observados no desenvolvimento deste trabalho de investigação, buscou-se examinar o que segue:

- Fazer uma breve e sintética revisão dos elementos teóricos que explicam processo de produção;
- Examinar a estrutura da produção e o mercado do papel da panificação na economia brasileira;
- Analisar as condições de gerenciamento da produção, através de um estudo de caso na área de panificação

### 1.3 METODOLOGIA

As pesquisas e análises realizadas no âmbito da economia, vêm sendo desenvolvidas com base em pesquisas definidas como sendo do tipo quantitativa e qualitativa. Em sua maior parte, os trabalhos buscam examinar os fenômenos econômicos que expliquem alguma correlação entre duas ou mais variáveis, como, por exemplo, o crescimento do PIB e o consumo de minério. Livros, revistas especializadas, boletins técnicos, dissertações, teses, jornais e outras informações, vem sendo utilizados como meio de coleta de dados, informações e análises diversas.

Embora alguns fenômenos detenham a necessidade de serem tratados apenas com dados estatísticos, existem outros fatos que não é possível dispor de dados numéricos. A pesquisa qualitativa, por exemplo, vem sendo ampliada e aplicada em muitos casos. O estudo de caso, vem sendo utilizado com grande riqueza de detalhes em inúmeras teses, nos mais diversos campos de aplicação da ciência.

O presente trabalho de pesquisa, ao tratar do gerenciamento de produção de uma panificação constitui um estudo de caso, por considerar uma determinada unidade de análise específica, a qual permite levantar e examinar dados e fatos, sem comprometer a própria realidade que está sendo verificada. Godoy (1995) e Borenstein (1995), justificam o método “**estudo de caso**” como uma das possibilidades a serem utilizadas nas investigações de cunho científico. Também é possível registrar o fato de que a iniciação científica caracteriza-se como instrumento de apoio teórico e metodológico à realização de um projeto de pesquisa, constituindo-se num canal adequado de auxílio para a formação de uma nova mentalidade (CASTRO, 2003).

## Segundo Pontes, (1998)

O estudo de caso permite fazer pesquisas empíricas com o objetivo de investigar fenômenos contemporâneos dentro de contextos de vidas reais, em situações em que as fronteiras entre o fenômeno estudado e o contexto não estão claramente definidos ou onde se constata múltiplas fontes de evidência.

O objeto desta pesquisa não visa discutir o tema exaustivamente, mas simplesmente compreender alguns significados de sua ocorrência, ao mesmo tempo em que procura verificar se há consistência das teorias que estão associadas a este fenômeno.

Para atingir os objetivos do proposto nos objetivos, adotou-se os seguintes procedimentos metodológicos: a) escolha do objeto de estudo; b) local de estudo (Florianópolis); c) período de análise (2004); d) contexto de atuação da indústria de panificação; e) conjunto de decisões no sistema de produção da panificadora.



## 1.4 HIPÓTESES

Para efeito de realização deste trabalho foram consideradas as seguintes hipóteses fundamentais:

*Hipótese 1:* as empresas do setor de panificação vem redefinindo suas estratégias, visando sustentar posição competitiva no mercado, onde sofre bastante concorrência com os supermercados;

*Hipótese 2:* os mecanismos de incentivo adotados pelo governo federal não permite o surgimento de novos empreendedores nesse mercado.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho tem a seguinte organização: o Capítulo 1 contém a problemática do fenômeno estudado, a contextualização onde ele ocorre, os objetivos, a metodologia, as hipóteses e a própria organização do estudo. O Capítulo 2 aborda uma revisão teórica básica necessária à realização deste trabalho, sem a pretensão de aprofundar nos temas expostos. O Capítulo 3 examina o sistema de panificação a nível nacional, suas relações e implicações nas condições de equilíbrio do mercado local. O Capítulo 4 expõe a situação da Panificadora Orlessan, mostrando suas principais características, processo de produção, sistema de custos, histórico da panificadora e as hipóteses

colocadas. O Capítulo 5 trata das conclusões e recomendações. Por fim, as referências bibliográficas registram as obras utilizadas como apoio à pesquisa realizada.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 FUNDAMENTOS BÁSICOS DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS**

A teoria microeconomia é responsável pela construção e explicação da teoria da produção da firma. Para a teoria clássica, a função de produção descreve a produção máxima que uma empresa pode obter para cada combinação específica de insumos. A função de produção de uma empresa pode ser representada por uma série de isoquantas associadas em diferentes níveis de produção. A isoquanta é uma curva que mostra todas as combinações de insumos que resultam em um determinado nível de produção. No curto prazo, um ou mais insumos do processo produtivo são fixos, enquanto no longo prazo todos os insumos são potencialmente variáveis.

A produção com um insumo variável, por exemplo, a mão-de-obra, pode ser muito útil quando descrita em termos do produto médio da mão-de-obra e do produto marginal da mão-de-obra. De acordo com a "lei dos rendimentos decrescentes", quando um ou mais insumos são fixos, o insumo variável provavelmente apresentará um produto marginal que eventualmente irá diminuindo, à medida que o nível de produção seja elevado. As isoquantas têm sempre inclinação para baixo pelo fato de que o produto marginal de todos os insumos é positivo. O formato de cada isoquanta pode ser

descrito pela taxa marginal de substituição técnica, em qualquer ponto da isoquanta. A taxa marginal de substituição técnica da mão-de-obra pelo capital corresponde à quantidade pela qual se deve reduzir o insumo capital, quando uma unidade extra de insumo mão-de-obra é utilizada, de tal forma que a produção permaneça constante.

Para Stigler (1982), existe uma fonte de ineficiência nas empresas, devido a pouca habilidade dos dirigentes em saber dimensionar a capacidade de produção. Por vezes, a noção de capacidade é usada de maneira imprecisa, e em certo momentos, utiliza-se mal também a idéia de máximo volume. A tecnologia de produção oferece meios de determinar o ponto ótimo ao usar os insumos previstos no processo produtivo.

Ainda em sua opinião, é preciso levar em conta que o tamanho ótimo está diretamente ligado a economia de escala, rendimentos crescentes e decrescentes e os custos dos fatores de produção. Tais fundamentos são importantes, para que se possa determinar o preço de equilíbrio de curto e longo da indústria, onde o nível de produção estaria sendo ajustado para atender a demanda de mercado.

A função de produção, pode revelar o padrão de vida que um país pode oferecer para seus cidadãos, uma vez que há uma íntima relação com o nível de produtividade da mão-de-obra e demais fatores. Recentes diminuições no crescimento da taxa de produtividade dos países desenvolvidos são em parte, devidas à falta de crescimento dos investimentos de capital, isto é, nos ativos físicos que geram produção e emprego. As possibilidades de substituição entre os insumos do processo produtivo variam desde o tipo da função de produção, na qual os insumos são perfeitamente substituíveis, até a função de produção, na qual as proporções dos insumos utilizados são fixas.

As funções de produção podem ser medidas por meio de estudos de engenharia; por meio do uso de dados transversais para empresas específicas de um determinado

setor, em um ponto do tempo; ou então por meio da utilização de dados, de séries temporais, abrangendo todo um setor ao longo do tempo.

A função de produção, poderia também determinada por uma função matemática que relaciona as variáveis de entrada no processo com o produto final. Por exemplo, pode-se ter como variáveis de entrada a ação dos trabalhadores e o trabalho das máquinas, e, como produto final um bem de consumo ou um serviço, como a entrega de uma pizza.

No método dedutivo pode-se raciocinar assumindo um conjunto de variáveis de entrada:  $x_1, x_2, x_3, \dots, x_i$ , o qual constitui um vector de entrada  $X$ . O processo de transformação dá origem ao produto final  $Y$ . Assim, a função de produção poderia ser considerada como  $Q_p = \text{função de } (X)$

Há muitas considerações sobre estas relações. A primeira delas é a forma linear do tipo:  $Q_p = f(a_1 x_1 + a_2 x_2 + \dots + a_i x_i)$

Os coeficientes  $a_i$  correspondem ao produto marginal em relação à correspondente variável de entrada  $x_i$ , ou seja, a variação do produto final motivada pela variação de uma das variáveis de entrada. Considera-se que estes fatores produtivos, as variáveis de entrada, atuam independentemente. Esta função indica qual o máximo de produto  $Y$  se pode obter com as quantidades de fatores de produção, utilizando a seleção do processo (estático) de produção mais conveniente (STIGLER, 1982).

Para Simonsen (1977), existem alguns tipos estáticos de função de produção encontradas na prática e que podem ser analisadas pela teoria da produção. O primeiro tipo é a denominada função de produção com fatores substituíveis, onde pode existir uma infinidade de processos para a obtenção do produto a partir dos fatores, a ponto de que esses possam ser continuamente substituídos uns pelos outros. Os principais

tipos de produção linear seriam a do tipo já assinalada, mas com dois fatores de produção apenas, isto é :

$$Q_p = a_1 x_1 + a_2 x_2, \text{ sendo } a_1 \text{ e } a_2 \text{ constantes;}$$

pela função Cobb-Douglas homogênea, onde

$$Q_p = k (s_1^\alpha s_2^{\alpha-1}), \text{ sendo } (k, \text{ e } \alpha \text{ constantes, onde } 0 < \alpha < 1).$$

Ainda segundo Simonsen (1977, p58.),

O segundo tipo básico de função estática de produção é a denominada função de produção com fatores limitativos. Supões aí que exista apenas um processo para a obtenção do produto. Dadas, portanto, as quantidades de fatores, cada uma delas limitará o máximo de produto que pode ser obtido.

Um exemplo desse tipo de função seria através da seguinte fórmula:

$Q_p = \min \{S_1/\alpha_1, S_2/\alpha_2\}$ . Esta expressão indica que  $Q_v$  é igual ao menor dos valores de  $S_1/\alpha_1$  e  $S_2/\alpha_2$ . Quando  $S_1/\alpha_1 < S_2/\alpha_2$ , haverá sobra do segundo fator e se  $S_1/\alpha_1 > S_2/\alpha_2$ , haverá excesso do primeiro.

Alguns tipos onde se enquadra este tipo de função é onde a função de produção é fornecida pelas reações químicas, como o caso de uma panificadora, não servindo para os casos da indústria têxtil, construção civil, transporte de massa, serviços de escritório, etc., que existem amplas possibilidades de substituição de capital por mão-de-obra.

E um terceiro tipo de função de produção amplamente estudada é que pode combinar um número finito de processos, podendo-se denominá-la combinação de processos. Trata-se de um tipo intermediário entre os dois casos extremos já apresentados, quais sejam, a dos fatores limitativos e dos fatores substituíveis. Para

Simonsen (1977) e Henderson e Quandt (1962), o tratamento analítico das funções de produção desse tipo é um dos poucos mais complicado do que o dos casos extremos. Nesse tipo de função a resolução passa pelos problemas de programação linear, como segue:

$Q_p = x_1 + x_2$ , com as seguintes condições

$$\begin{cases} \alpha_1 x_1 + \beta x_2 \leq S_1 \\ \alpha_2 x_1 + \beta x_2 \leq S_2 \end{cases}$$

A solução deste problema constitui o conhecimento dos problemas de programação linear, admitindo-se, ao mesmo tempo, que a função seja diferenciável em todos os seus pontos. Sua representação gráfica pode ser vista na Figura 1 abaixo:

Figura 1 - Programação linear - método simples

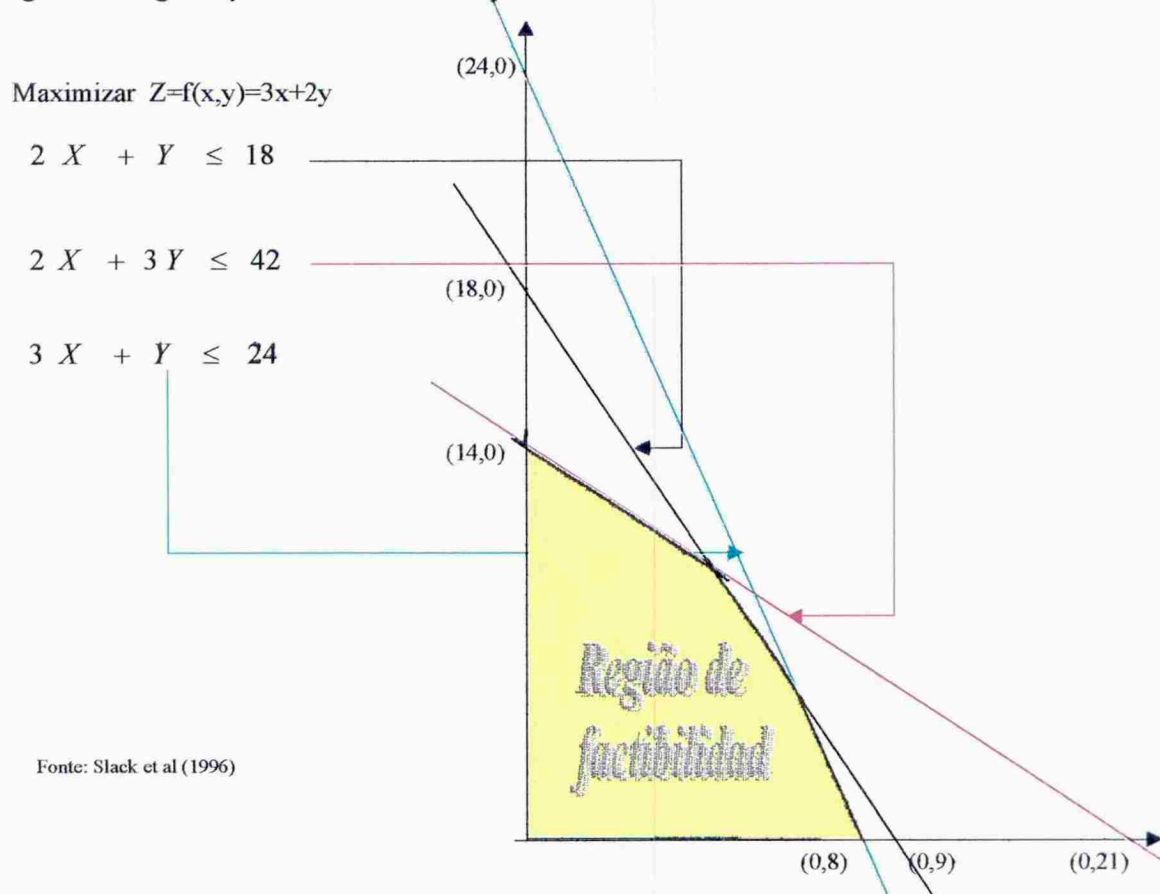


Figura 1 – Programação Linear – método simples  
Fonte: Slack, et al (1996)

Para Pontes (2003, p115),

A solução de funções dessa natureza, passa pelo campo da pesquisa operacional, que constitui um método matemático desenvolvido durante a segunda guerra mundial, com objetivo de resolver problemas ligados às operações estratégicas e táticas militares. Suas origens mostram aplicações na área decisória, sendo empregada nas análises empresariais, em particular com referência à melhor utilização dos recursos escassos. Usando modelos matemáticos fornece um conjunto de resultados que possibilitam eliminar parte do subjetivismo existente no processo decisório quanto à escolha de alternativas de ação.



Ainda segundo ele, “Uma característica importante da pesquisa operacional à análise de decisões é o uso de vários modelos que possibilitam realizar vários experimentos, onde a decisão pode ser melhor avaliada e testada antes da decisão final”.

## 2.2 O SISTEMA DE PRODUÇÃO NAS EMPRESAS

A sobrevivência e sucesso de uma organização dependem da eficiência com a qual produz seus bens e serviços, sendo o custo do produto determinado em grande parte responsável pela eficiência do seu sistema produtivo. A empresa no contexto sistêmico é considerada como um sistema pertencente a um outro sistema maior e está inter-relacionada com outros, sendo composta dos sistemas que interagem para construir um todo dinâmico, à teoria dos sistemas chama a atenção para a dinâmica e natureza integrativa das organizações, permitindo visualizar a empresa que produz bens e serviços, como um conjunto de componentes relacionados e, em interação, que desempenham funções e têm objetivos associados com um todo, formando um sistema, conforme pode ser visto na Figura 2, a seguir:

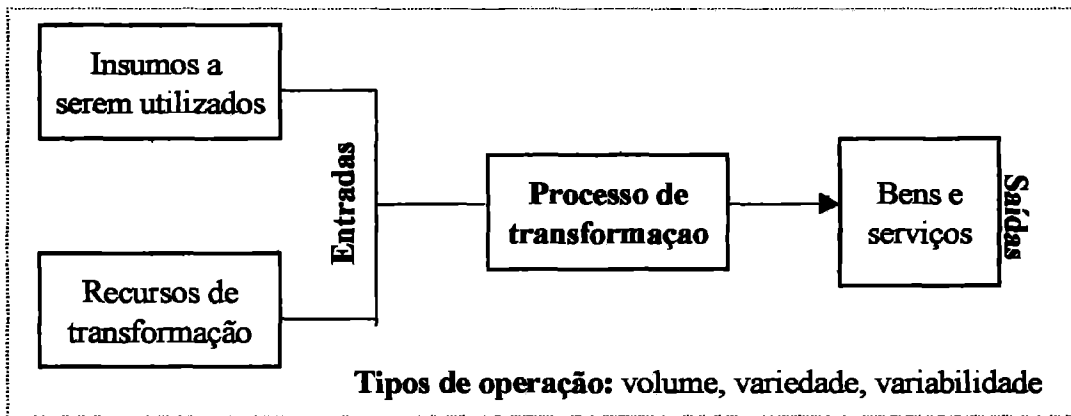


Figura 2 – Modelo de transformação dos recursos de produção  
Fonte: Slack et(1997)

O planejamento, organização, direção e acompanhamento da produção são importantes não só para a organização, mas também, para o indivíduo e para a sociedade como um todo, uma vez que a eficácia deste sistema depende do projeto dos subsistemas componentes e das tarefas desempenhadas pelo trabalhador alocado ao sistema.

Atualmente os termos são empregados indistintamente, constituindo em: planejamento dos objetivos do sistema de produção/operações e o estabelecimento de diretrizes para consecução destes objetivos; organização dos recursos humanos e de capital para produção eficiente de bens e serviços; direção, liderança e motivação dos empregados, objetivando maior produtividade; a tomada de decisão gerencial inteligente, propiciando uma administração eficaz no que se refere a:

- fluxo de materiais;
- utilização de mão-de-obra e equipamentos;

- coordenação das atividades internas com as atividades de fornecedores e distribuidores;
- comunicação com os clientes buscando relacionar suas necessidades operacionais.

Stones (1995) ressalta que o sistema produtivo atua dentro do quadro mais amplo da estratégia organizacional, devendo o plano estratégico da organização ser utilizado como diretriz coerente para as políticas produtivas, especificando metas e objetivos que possam ser atingidos pelo sistema produtivo. Desta forma, o sistema produtivo deve ser projetado de modo compatível com as estratégias da organização e reciprocamente, as capacidades do sistema produtivo devem ser consideradas na formulação da estratégia organizacional.

Conforme relaciona Harding (1992), o ciclo do sistema de produção é contínuo, constituído das seguintes etapas: formulação dos planos de curto prazo e disponibilização dos mesmos em operação; fabricação dos produtos; execução de controle nos setores de controle de qualidade, controle de quantidade e controle de custos; execução das alterações necessárias para viabilizar a consecução dos planos de curto prazo; desenvolvimento do aperfeiçoamento ou alteração nos planos de curto prazo; re-análise do planejamento estratégico em vista dos resultados de curto prazo.

O planejamento e controle no sistema de produção baseiam-se na estimativa da procura futura, envolvendo programação e controle dos empregados, de materiais e de recursos de capital, objetivando produzir a quantidade e qualidade desejáveis de maneira eficiente. Contudo, a viabilidade das estimativas pode ser afetada negativamente por tendências inesperadas de mercado bem como, por inovações em produtos e outros fatores.

Os sistemas de produção levam em consideração: a) *sistemas de entrada*: estão incluídos neste sistema os suprimentos de mão-de-obra e administração de pessoal, salários, capital de giro e materiais; b) *sistemas de saída*: o principal subsistema de saída é a expedição, pertencente ao sistema de distribuição; c) *sistema de planejamento*: inclui atividades relativas ao planejamento de qualidade, quantidade e tempos de programação; d) *sistema de controle*: estão incluídos neste sistema a inspeção, manutenção de fábrica, custo padrão, controle de processos e controle de estoques.

As técnicas para desenvolvimento do planejamento e controle da produção deverão ser utilizadas em consonância com as estratégias globais da organização, interagindo com os demais sistemas da empresa, na busca da realização das metas organizacionais. A Figura 3, a seguir, permite verificar como a lógica da estratégia de produção se integra com as demais estratégias da empresa:

Figura 3 - Modelo geral de administração e estratégia da produção

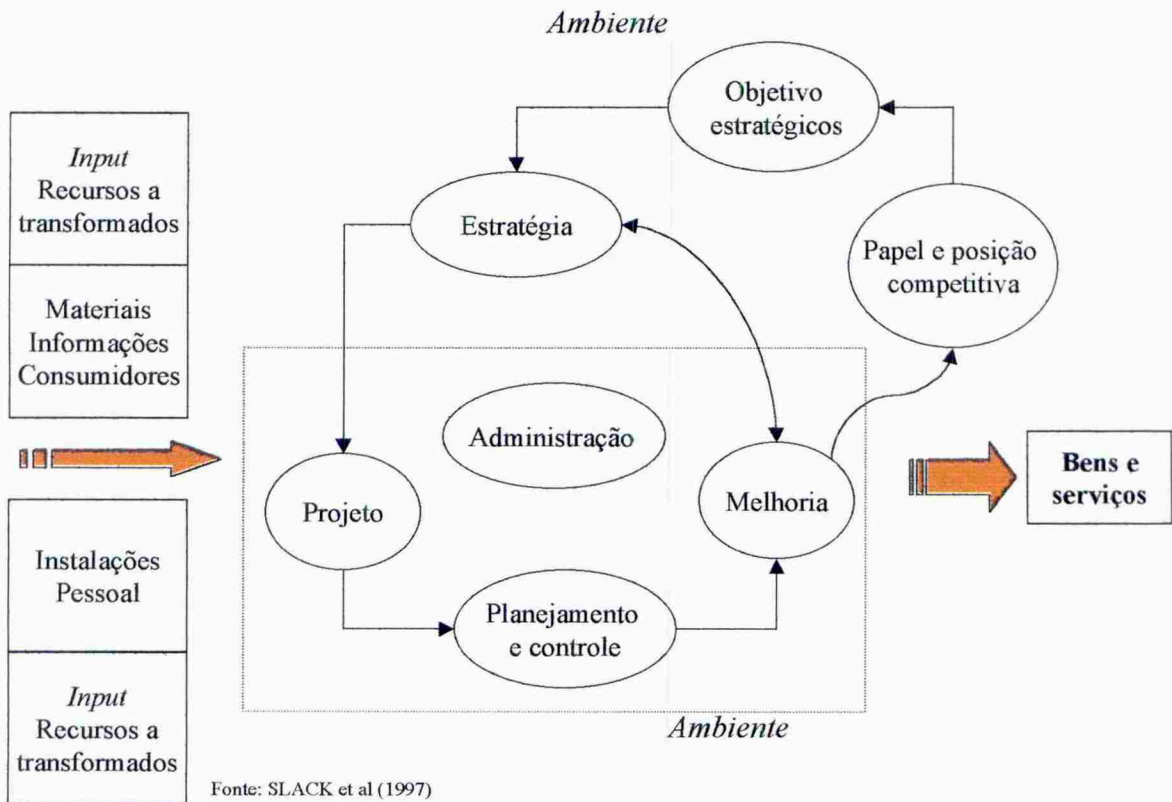


Figura 3 – Modelo geral de administração e estratégia da produção  
Fonte: Slack et al (1997),

Para Slack et al (1997), parte do papel da produção na empresa é apoiar sua estratégia, desenvolvendo os recursos para que forneçam as condições necessárias e permitir que a organização atinja seus objetivos estratégicos. Desenvolver ou comprar processos que sejam flexíveis o suficiente para fabricar novos componentes e produtos, constitui responsabilidade da gestão de produção, com o objetivo de apoiar, implementar e impulsionar a estratégia empresarial como um todo.

## 2.3 GESTÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO

Um dos pontos fundamentais para se obter a eficiência econômica no uso dos recursos e conseguir a permanência nos mercados competitivos, é implantar um sistema de gestão capaz de assegurar a consistência entre a estratégia da produção e a estratégia global da empresa.

Para Slack et al (1997), o conteúdo da estratégia de operações é o conjunto de políticas, planos e comportamentos que a produção escolhe para seguir. Uma estratégia de operações poderia ser definido como o padrão global de decisões e ações que define o papel, os objetivos e as atividades da produção de forma que estes apoiem e contribuam para a estratégia de negócios da organização.

Na visão de Porter (1989), as inter-relações em potencial que se processam no âmbito das indústrias, revelam a necessidade de se administrar a cadeia de valores, onde as atividades primárias, o sistema logístico, as economias de escala, as tecnologias e a força de vendas, possam maximizar o esforço e obter a eficiência econômica esperada. Uma eficiente gestão da produção leva necessariamente à dinâmica de custos, a qual ocorre devido à interação de condutores de custos no decorrer do tempo executado na cadeia produtiva

Segundo ainda Porter (1989, p.53),

Mudanças drásticas na posição dos custos relativos quase sempre decorrem da adoção por parte da empresa de uma cadeia de valores bastante diferente das cadeias de seus concorrentes. A reconfiguração das cadeias de valores provém de uma série de fontes, incluindo: um processo de produção diferente, diferenças na automação, vendas diretas, ao invés de vendas indiretas, um novo canal de distribuição, uma nova matéria-prima, grandes diferenças na integração vertical para frente e para trás, mudar a localização das instalações em relação aos fornecedores e aos clientes e novos meios de publicidade.

No campo da internacionalização das economias vários têm sido os conceitos atribuídos à produção das empresas sob a bandeira da globalização. Para Martins (1996), a globalização pode ser entendida como o resultado da multiplicação e da intensidade das relações que se estabelecem entre os agentes econômicos situados nos mais diferentes pontos do espaço mundial. O motor que impulsiona a globalização é a competição, que pode ser irrestrita (livre a entraves que a possam cercear) e universal (todos contra todos em qualquer ponto do planeta). Isso implica em que as nações envolvidas nesse processo abram suas fronteiras geográficas, possibilitando o livre fluxo de transações. Por outro lado, os investidores entendem que os governantes estão tomando providências, para abolir os obstáculos que impeçam a realização de suas atividades onde quer que se torne possível obter lucros.

Através de um eficiente sistema de gestão, a empresa pode cumprir sua missão e garantir a sua continuidade no mercado. Este subsistema abrange o processo de planejamento, execução e controle das atividades empresariais. Encontra-se estreitamente ligado ao processo decisório da organização no sentido de levá-la a atingir seus propósitos (GUERREIRO, 1996).

Através do sistema de gestão, a empresa deve procurar atingir a eficiência e a eficácia, ou seja, atender quantitativamente e qualitativamente a determinada necessidade do ambiente, e produzir com a menor necessidade de recursos possível.

Pode-se, assim, definir eficiência e eficácia da seguinte forma: a) **eficiência**: caracteriza-se pela análise do processamento dos sistemas, ou seja, verifica como os produtos de uma atividade qualquer são fabricados. Um sistema eficiente é aquele que fabrica o que é necessário com o menor dispêndio possível; b) **eficácia**: relaciona-se

basicamente com as saídas dos sistemas, ou seja, é uma análise sobre se os produtos de uma atividade qualquer possuem razão de existir.

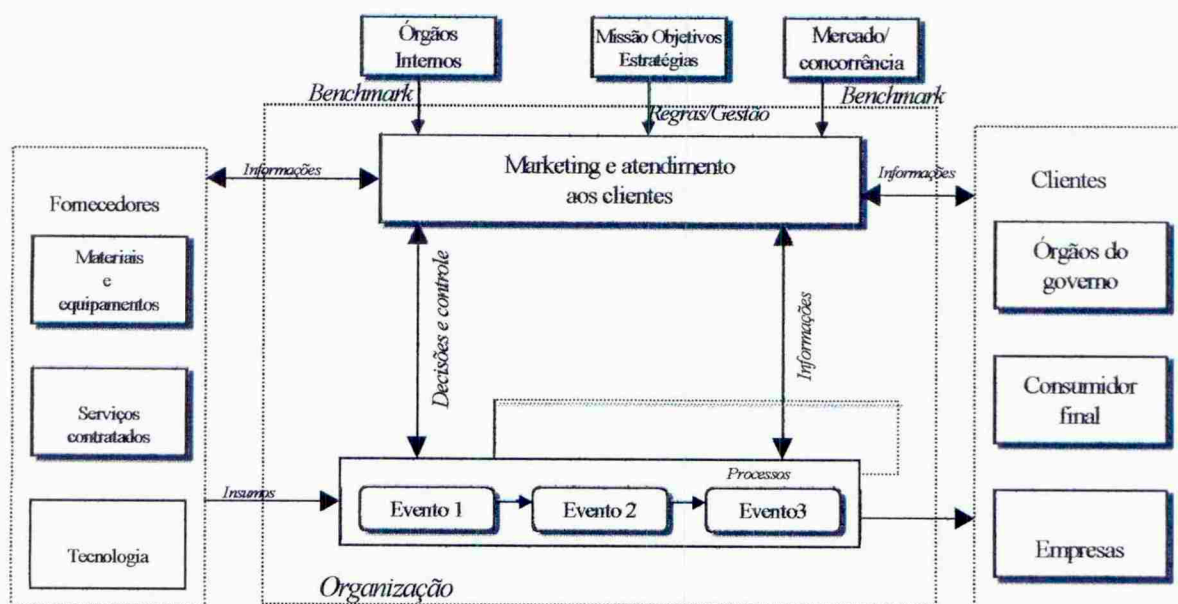
O processo de gestão visa garantir que as decisões dos dirigentes (diretores, assistentes, chefe de departamento, etc) contribuam para otimizar o desempenho da organização. Este processo abrange o planejamento estratégico, o planejamento operacional, a execução e o controle, desenvolvidos de acordo com o modelo de gestão da empresa. A função de fornecer suporte para este processo é dos subsistemas organizacional, de informação e social, os quais estão conectados com o sistema físico da organização.

O processo de gestão baseia-se na definição das estratégias (planejamento estratégico), que estabelecem as diretrizes operacionais (planejamento operacional), as quais são implementadas (execução) e, por fim, analisadas e verificadas (controle). Ressalta-se, que o processo de gestão é dinâmico, pois as estratégias estão sujeitas a alterações no decorrer da vida empresarial, tais alterações podem ser oriundas de modificações nos ambientes externo e/ou empresarial, da análise dos resultados de estratégias passadas, de mudanças no modelo de gestão das empresas, alteração na fixação das políticas empresariais ou ainda de alterações nas estratégias adotadas.

A figura 4, a seguir, permite compreender e analisar como se processa um eficiente sistema de gestão de negócios, que considera o conjunto de atividades essenciais ao alcance da eficiência econômica:



Figura 4 - Organização flexível



Fonte: TACHIZAWA, T. e SCAICO, O. (1997), p. 99.

Figura 4 – Organização flexível

Fonte: Tachizawa; Scaico, (1997, p.99)

Para Cassarro (1999), cada empresa precisa planejar e estabelecer com antecipação a linha de conduta a ser trilhada, os recursos a empregar e as etapas a vencer para atender a um dado objetivo. O mesmo autor salienta que o planejamento consiste no início da ação e, dessa forma, não antecede a ação, pois planejar é prever o futuro e estabelecer os meios necessários para com ele conviver.

A fase do planejamento, estratégico ou operacional, visa desenvolver alternativas e escolher uma entre elas, à luz das premissas que as envolvem, considerando a realização de determinado objetivo futuro. O planejamento estratégico visa determinar o caminho para se alcançar uma determinada posição futura desejada, enquanto o planejamento operacional visa estabelecer os cursos de ação relacionados com as operações presentes ou num espaço de tempo relativamente pequeno.

Por fim, deve-se considerar que uma boa gestão deve levar em consideração, não apenas a visão de maximização de lucros, mas considerar a influência dos consumidores, os fatores que influenciam os concorrentes, assim como os fundamentos relativos ao ciclo de produtos e serviços gerados no âmbito das empresas.

## 2.4 FATORES QUE SUSTENTAM A VANTAGEM COMPETITIVA DAS EMPRESAS

Diversos fatores afetam as possibilidade de crescimento das empresas e também sua vantagem competitiva. Na concepção de Porter (1989),

a vantagem competitiva está no âmago do desempenho de uma empresa em mercados competitivos. Após várias décadas de prosperidade e expansão vigorosa, contudo, muitas empresas perderam de vista a vantagem competitiva em sua luta por crescimento e busca de diversificação.

A produção e comercialização de uma panificadora, por exemplo, tem o objetivo de atender as necessidades de seus clientes através do consumo do dia-dia. As empresas devem se ater ao atendimento da crescente demanda por bens e serviços. Atualmente, pode se afirmar que as empresas não dispõem de certos tipos privilégios que outras empresas não possam também criar ou copiar. A globalização está mudando o curso das sociedades e das organizações privadas e públicas, devido em grande parte às comunicações instantâneas, o rompimento com os paradigmas do passado, onde as economias se fechavam e isolavam a população do resto mundo.

As necessidades humanas se apresentam em todas as regiões, porém, devido às diversidades culturais, exigem das empresas produtos também diferenciados

adaptados às crenças e costumes de seu povo. Num mundo intenso de concorrência, em que as empresas e as pessoas buscam atender o apelo mais profundo da sobrevivência e onde as diferenças naturais e culturais representam as grandes vantagens competitivas, exige-se maior cautela na definição dos tipos de negócios a serem realizados.

Com um mercado cada vez mais concorrido, os consumidores começam a demandar produtos diferenciados e de maior qualidade. As inovações tecnológicas passam a ser adotadas na maioria dos processos produtivos, lançando produtos diferenciados e competitivos, onde só as empresas que acompanham as mudanças do mercado sobrevivem. Para isso a necessidade de modernizar e organizar melhor a empresa, constitui um obstáculo a ser ultrapassado e uma meta de mercado a ser conquistada.

Ao se examinar o ambiente em que as organizações atuam, observa-se que os clientes se tomam mais exigentes, quanto a uma maior qualidade dos produtos e serviços colocados à disposição no mercado, maior segurança, rapidez na entrega e menor preço. Por sua vez, a crescente competitividade do mercado e o desafio de manter-se na vanguarda tecnológica em seu ramo de negócio, passaram a requerer enfoques inovadores, visando, num primeiro momento, adequar antigas estruturas organizacionais às mudanças do ambiente de negócios.

O futuro exige modificações de rumos e de meios capazes de viabilizar a permanência da empresa no mercado. A chave central está em rever todos os processos de trabalho e introduzir inovações capazes de sedimentar bases para um novo tempo. O que se deve fazer, portanto, é buscar novas formas de pensar e repensar os negócios, abandonando a visão tradicional de estruturar a empresa por

funções, e dividir o poder entre os vários departamentos. Concentrar a atenção nos processos internos e externos, constitui o novo enfoque de gestão que se espera para o terceiro milênio. Constitui uma gigantesca mudança que se deve processar nas tradicionais teorias da produção.

A lógica do modelo de negócios por processo, pode ser facilmente compreendida quando se adota a visão de satisfazer plenamente o cliente, pois somente ele pode dizer o valor de um produto ou de um serviço. Assim, a estrutura de uma organização deve seguir a estratégia de satisfazer o cliente, ajustando seus processos de forma a aumentar o valor da cadeia produtiva (PONTES, 2003).

Ao procurar atender os objetivos de satisfação dos clientes e do desempenho organizacional, as empresas precisam rever suas estratégias e realinhar todos os seus componentes: produção, compras, recursos humanos, armazenamento, estilo de liderança, contabilidade, custos, preços, logística, etc.

A produção feita com base em inovações tecnológicas são importantes para as empresas se manterem à frente da concorrência, uma vez que a globalização e as pressões do mercado geram mudanças na forma de administrar das empresas. A iniciativa para aumentar a qualidade e introduzir a melhoria contínua nos processos existentes, alcançaram expressivos aumentos na produtividade das empresas.

A reengenharia de processos, por exemplo, traz uma outra dimensão na forma de organizar as atividades fundamentais de uma empresa. O objetivo é obter melhorias importantes no sistema de produção e reduções nos custos em geral. Para isso, é necessário uma profunda análise dos processos de produção, compras, transporte, fornecimento, marketing, etc. O processo de seleção de fornecedores, por exemplo, estabelece limites que os processos devem ser tratados, permitindo a empresa

concentrar naqueles que mais necessitam de mudança radical. Um dos primeiros passos nesse sentido, é a identificação dos principais processos que integram a cadeia de negócios da organização. Um levantamento dessa natureza, serve para determinar os limites em que os processos atuam, ajudando a estabelecer o âmbito em que as iniciativas individuais devem se ater.

As empresas devem, por outro lado, avaliar os pontos fortes e fracos dos seus processos de trabalho, analisar os componentes críticos dos custos, estudar as reclamações dos clientes, marcar áreas para aperfeiçoamento e redução do tempo de produção, e achar maneiras de reduzir erros e defeitos ou mesmo aumentar o giro dos ativos. Conhecer os líderes é importante para aprender, descobrir onde eles estão e para onde estão indo, aprender as melhores práticas dos líderes (PRAHALAD, 1995).

Assim, a obtenção de maiores vantagens competitivas estão relacionadas com a implementação das melhores práticas empresariais. A adoção ou adaptação dessas melhores práticas permite a uma organização elevar o desempenho de seus produtos, serviços e processos de negócios para níveis de liderança. Há, portanto, vários tipos de possibilidades de melhoramento que podem ser considerados:

- ❖ **no ambiente interno:** que representa uma comparação entre operações semelhantes dentro da própria organização;
- ❖ **o competitivo:** que constitui uma comparação com o melhor dos concorrentes diretos;
- ❖ **o funcional:** que se refere à uma comparação de métodos entre empresas com processos semelhantes na mesma função, fora do setor da própria empresa;

- ❖ **o processo genérico**: que constitui numa comparação de processos de trabalho com outros que têm processos de trabalho inovativos exemplares (DRUKER, 1986).

Portanto, uma avaliação nas estratégias competitivas e nos demais pontos estratégicos e operacional, pode determinar quais as capacidades e competências requeridas da empresa para atuar em mercado de turbulência e de intensa competição. Desse modo, uma atenção ao processo de trabalho interno, constitui um aspecto fundamental das novas idéias que estão surgindo no âmbito das modernas teorias da firma (WILLIASOM, 1985), na qual a filosofia está diretamente associada com os meios de governança corporativa, onde é possível realizar melhorias contínuas pela incorporação das melhores práticas executadas no mercado.

### **3 O PAPEL DA PANIFICAÇÃO NA ECONOMIA BRASILEIRA**

#### **3.1 COMPORTAMENTO DO MERCADO NACIONAL**

O segmento de panificação e confeitaria no Brasil representa um faturamento anual de cerca de R\$ 25 bilhões. A mão-de-obra direta empregada pelo setor é de 550 mil. O setor é composto por 100 mil pequenos empresários, divididos em 52 mil empresas.([www.sindipan.org.br-maio/2004](http://www.sindipan.org.br-maio/2004))

O Plano Real resultou na estabilização dos custos para o panificador e dos preços para o consumidor. Uma das conseqüências dessa estabilização foi o avanço da participação dos supermercados principalmente sobre o mercado das pequenas padarias. O Plano aumentou o consumo nas classes menos favorecidas e a classe média passou a consumir novos produtos. Num primeiro momento isso ocasionou o aumento do faturamento do setor, para em seguida este sofrer uma redução lenta e contínua, - provando que a elasticidade da demanda do pão é muito pequena.

Em 1984 estimava-se a existência de cerca de 42 mil padarias artesanais no Brasil. Em 1995 este número elevou-se para cerca de 60.000 e em 1996 cerca de 55.000 pequenas empresas. Para o ano de 2002 estima-se um número de cerca de 50.000 estabelecimentos. A variação na quantidade de padarias deve-se a

empreendedores investindo ou mudando de ramo, desempregados, conceito de “mini-padaria”, influência de órgãos como Sebrae, entre outros. A tendência hoje é de redução desse número na ordem de 10% nos próximos cinco anos. (www.sindipan.org.br-maio/2004)

A busca por oferecer um serviço mais adequado ao cliente faz com que as padarias se adaptem ou especializem-se, gerando uma classificação em quatro categorias:

- Padaria tipo Butique: Localizadas em regiões com alto poder aquisitivo, concentrada em produtos próprios e importados. Sua quantidade não é representativa.
- Padaria de Serviço: Localizadas em regiões centrais e ruas com grande circulação e concentração de lojas e escritórios. Além dos produtos de padaria, confeitaria e rotisserie, oferecem serviços de bar, lanchonete, *fast food*, etc.
- Padarias de Conveniência: Localizadas em bairros residenciais. Além dos produtos próprios: padaria, confeitaria, rotisserie e serviços bar, lanchonete, oferecem uma gama de produtos de conveniência, chegando algumas a oferecer cerca de 3 mil itens.

Pontos Quentes : Uma tendência européia na qual a padaria abre uma filial para onde envia pães embalados e pães congelados (ou resfriados) para assar no ponto quente. Não há necessidade de grandes espaços, pois não há setor de produção e o de estoque é repostado diariamente pela matriz..(www.sindipan.org.br-maio/2004)

Em média, a padaria possui cerca de 350m<sup>2</sup>, porém com uma tendência à redução para cerca de 150/200m<sup>2</sup>. Trabalham, em média, cerca de 12 pessoas numa padaria, sendo 10 empregados. O horário de funcionamento das padarias é das 6h às



22h em média, todos os dias da semana. Algumas já abrem 24 horas todos os dias. Em 1984 o desmanche médio em uma padaria artesanal na cidade de São Paulo era cerca de sete sacos de farinha de 50Kg por dia. Em 1994 esta média caiu para cerca de 3,5 sacos de farinha/dia, sendo confirmada mais uma redução para 3,2 sacos em 1997, demonstrando então uma ociosidade de 60% da capacidade industrial. Nos grandes centros a média atual é de 6,2 sacos por dia. Os principais fatores desta ociosidade foram a entrada dos supermercados nesse mercado (geralmente praticando preços abaixo do custo de fabricação), aumento do número de padarias acima da capacidade de absorção do mercado, bem como o baixo consumo de produtos panificados no Brasil. Em 2002 houve um pequeno aumento no volume de produção nas padarias com um desmanche médio de 3,45 sacos de farinha (50Kg) por dia. .(www.sindipan.org.br-maio/2004)

O mercado de panificação está cada vez mais concorrido devido à mudança no perfil do consumidor e à entrada de novos empresários no setor, entre outros motivos. Houve também um aumento indiscriminado no número de padarias, às vezes com menos de 50 metros de distância entre si em algumas regiões. A maior concorrência, no entanto, vem dos supermercados, principalmente porque os pães são utilizados por esses concorrentes somente para atrair a freguesia. Para tanto, estes supermercados fazem promoções especiais, como a venda de pão francês de 50g ao preço simbólico de R\$ 0,05. Também existem as padarias clandestinas (ou de fundo de quintal), as quais, sem nenhuma higiene, regularização, registros contábeis ou trabalhistas, pagamentos de impostos e taxas, produzem e vendem em carros ambulantes pacotes de pães com 20 unidades a R\$ 1,00, porém com peso inferior a 50g. .(www.sindipan.org.br-maio/2004)

Com a queda do decreto-lei 210 em 1991, a mudança no perfil do consumidor, a entrada de novos empresários no segmento de panificação via influência do Sebrae, ou fabricantes de equipamentos com o conceito Mini-Padaria, em um mercado livre para a concorrência direta, houve uma explosão indiscriminada na abertura de padarias, existindo em algumas regiões aglomeramento de padarias, às vezes com menos de 50 metros de distância. .(www.sindipan.org.br-maio/2004)

A produção nacional de trigo é composta pelos estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Paraná, Santa Catarina e São Paulo, entre outros estados do país, conforme a tabela 1. Com o crescimento do setor nos últimos anos, a produção não comporta a demanda de trigo, tendo que utilizar a importação para tampar esse vazio que é posto no mercado, onde o Paraná é o estado que produz mais trigo no Brasil, na década de 90 a produção se manteve em torno de 2.000.000 toneladas de trigo ano, mas na década de 80 chegamos a produzir 5.000.000 toneladas de trigo ano, conforme a tabela 1. Com isso, nossa dependência da importação é muito grande, fazendo o mercado de trigo variar perante as cotações internacionais, onde as principais importações provem dos Estados Unidos, Argentina, Canadá e Alemanha. (www.sindipan.org.br-maio/2004)

Tabela 1 - Produção Brasileira

SAFRA	ESTADOS						TOTAL		ÁREA
ANO									PLANTADA
							PRODUÇÃO	PRODUTIVIDADE	(HECTARES)
	RS	PR	SC	SP	MS	OUTROS	TONELADAS	(KG/HECTARE)	
1992	992.861	1.600.000	108.267	10.200	114.334	10.531	2.836.193	1.386	2.002.000
1993	917.325	951.924	100.651	86.400	70.136	26.325	2.152.761	1.247	1.647.129
1994	806.983	1.076.388	74.147	33.900	69.084	31.922	2.092.424	1.543	1.492.350
1995	300.000	932.800	55.900	25.000	20.000	10.000	1.343.700	1.337	1.004.882
1996	1.040.000	1.800.000	90.000	60.000	126.000	16.000	3.132.000	1.727	1.814.000
1997	900.000	1.800.000	70.000	16.000	39.000	27.000	2.852.000	1.914	1.490.000
1998	400.000	1.500.000	36.000	17.000	47.500	32.400	2.032.900	1.475	1.378.000
1999	696.000	1.242.000	41.000	39.000	71.000	34.000	2.123.000	1.697	1.251.000
2000	928.000	406.000	68.000	16.000	78.000	33.000	1.529.000	1.041	1.468.000
2001(*)	1.003.000	1.522.000	55.000	41.000	110.000	33.000	2.764.000	1.883	1.468.000

Fonte: CTRIN/BB ([www.sindipan.org.br-maio/2004](http://www.sindipan.org.br-maio/2004))

#### Principais dificuldades do setor

- Faturamento em declínio (o preço do pão não consegue ser recuperado e o baixo poder aquisitivo da população).
- Fechamento de padarias, em função de:
- Competência para enfrentar concorrência agressiva
- Falta de capital de giro e para investimento
- Baixo consumo – baixo faturamento
- Tamanho das padarias (pequeno mix de produtos e serviços)
- Perfil inadequado para o pequeno varejo
- Rentabilidade em declínio
- Baixa Produtividade ( 62 % ociosidade)
- Concorrência com supermercados
- Fábricas clandestinas

- Vendas ambulantes

([www.sindipan.org.br-maio/2004](http://www.sindipan.org.br-maio/2004))

### 3.2 PROBLEMAS LEGAIS E COMERCIAIS DO MERCADO DE PANIFICAÇÃO

A carga tributária global das empresas brasileiras, é a somatória de todos os tributos pagos por elas durante cada ano. No levantamento foram considerados todos os impostos, taxas e contribuições que oneram, direta ou indiretamente, as atividades empresariais. “Como a tributação no Brasil está por volta de 35% do PIB, uma das mais altas do mundo e a maior entre os países emergentes, os empresários devem conhecer como ela incide sobre seus negócios, possibilitando um melhor acompanhamento e despertando o interesse pela sua redução legal. Numa economia globalizada, fica difícil para as empresas instaladas no país competirem com produtos provenientes de outros países em que a tributação é muito menor”. ([www.abip.com.br-dezembro/2003](http://www.abip.com.br-dezembro/2003))

Além desta dificuldade atual, o governo vem sistematicamente majorando alguns tributos, incidentes principalmente sobre o faturamento, o que certamente dificulta ainda mais a competitividade das empresas. “Novamente quem vai pagar pela má administração dos recursos públicos é o setor produtivo do país. Referenciar-se pela Carga Tributária Ideal possibilita que as empresas identifiquem o grau de tributação sobre o faturamento, lucro e custos/despesas, de forma a que se adotem medidas legais visando a diminuição da incidência tributária sobre seus produtos e serviços”. ([www.abip.com.br-dezembro/2003](http://www.abip.com.br-dezembro/2003))

A Carga tributária Ideal possui dois objetivos: primeiro, ela deve permitir a remuneração do capital investido pela empresa, o que quer dizer que possibilitará o retorno do investimento, num período equivalente ao dos outros países. Em certos setores, a média mundial para este retorno é de 10 a 15 anos. O segundo objetivo é o de que a carga tributária incidente não onere demasiadamente os produtos e permita o crescimento da empresa.

Outra novidade é a divisão em portes de empresas, levando em consideração a tributação diferenciada existente na legislação em relação ao faturamento: pequena: até R\$ 1,2 milhões anuais; média: até R\$ 24 milhões anuais; grande: acima de R\$ 24 milhões anuais.

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme ao contribuinte e ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco:

a) Primeiro, em função dos cerca de 61 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições.

b) Segundo, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário (mais ou menos 300 normas editadas todos os anos – leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc.) – ou 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas. Estão em vigor mais de 3.000 normas, ou seja, o contribuinte deve conhecer esta quantidade de normas para tentar estar em dia com o fisco.

c) Terceiro, em virtude das cerca de 93 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc. O custo que as empresas têm para cumprir com as obrigações acessórias é

de cerca de 1% do seu faturamento. Assim, em 2001 as empresas brasileiras tiveram aumento de custo de mais de R\$ 6 bilhões somente para o cumprimento da burocracia exigida pelo Poder Público.

d) Por último, devido a cumulatividade dos tributos: multiincidência sobre uma mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva, chamado efeito cascata: CPMF que incide sobre o PIS/COFINS, que incide sobre o ICMS, que incide sobre o INSS, e assim por diante.

Pode-se denominar de *Efeito Cascata Horizontal* a incidência repetidas vezes de um mesmo tributo nas várias etapas da produção ou circulação: a CPMF (alíquota de 0,38%) representa em média 1,7% do preço final dos produtos e serviços consumidos no país; o PIS e COFINS (alíquota de 3,65%) têm um custo no preço final de 8,02%; enquanto que o INSS encarece o custo final em 4,05%.

Pode-se denominar de *Efeito Cascata Vertical* a incidência de um determinado tributo sobre o valor de outros tributos. A CPMF incide sobre o montante do ICMS, do IPI, do PIS e COFINS, do INSS, do Imposto de Renda, da Contribuição Social, etc. O PIS e a COFINS incidem sobre o valor do ICMS, do INSS, do IRPJ e da Contribuição Social.

A carga tributária brasileira atingiu o impressionante índice de 35,48%. Enquanto o PIB estimado para 2001 foi de R\$ 1,14 trilhão, a arrecadação tributária somou R\$ 403,74 bilhões.

Através do levantamento da carga tributária global de cada empresa foi possível identificar a carga tributária empresarial média:

- a) Carga Tributária sobre o Faturamento: 33,05%.
- b) Carga Tributária sobre o Total de Custos/Despesas: 47,14%.

c) Carga Tributária sobre o Lucro: 52,23% .

Detectaram-se fortes indícios de sonegação fiscal em cerca de 27,53% das empresas, em virtude da comparação das bases de cálculos dos diversos tributos e da aplicação das respectivas alíquotas.

O setor comercial é o que apresenta, em termos proporcionais, o maior número de empresas que praticam algum tipo de sonegação, enquanto que é no setor industrial que o volume dos valores sonegados é mais acentuado.

No setor comercial a sonegação fiscal é em torno de 29,28% das empresas. No setor industrial em torno de 26,31% e no de serviços em cerca de 25,93% das empresas.

Dos tributos mais sonegados pelas empresas, em primeiro lugar está o Imposto de Renda, sonegado em 26,77% das empresas contribuintes; seguido do ICMS, sonegado em 26,54%; PIS e COFINS em 25,11%; Contribuição Social sobre o Lucro em 24,31%; ISS em 23,62%; IPI em 21,99%; INSS em 21,02%; Imposto de Importação em 19,08%; IOF em 14,84%; e, CPMF em 7,06% das empresas.



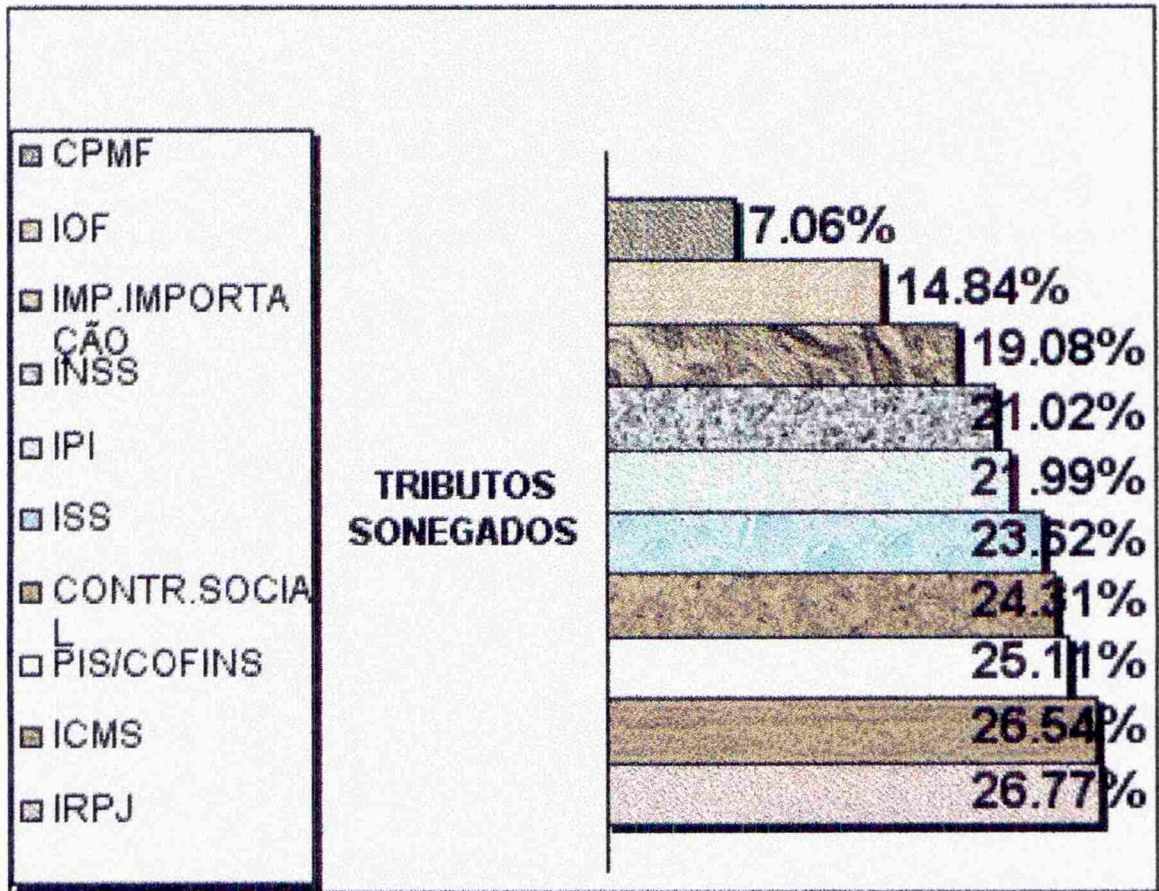


Figura 5 - Tributos Sonegados  
Fonte: ([www.abip.com.br](http://www.abip.com.br)- dezembro/2003)

3.3 SISTEMA DE PRODUÇÃO: INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS E PESQUISAS

A era da praticidade já chegou ao segmento de panificação. A produção industrial de pães semi-assados e supergelados - uma tendência em plena expansão nos Estados Unidos e Europa - já desembarcou no Brasil, prometendo revolucionar o processo convencional de fabricação de pães. Muito mais do que uma mudança



operacional, trata-se de uma reviravolta conceitual, uma evolução que mexe com tradições cujas origens se perdem no tempo.

De um lado, padarias que repetem desde tempos imemoriais o ritual quase sagrado de “sovar” “amaciar” e “descansar” a massa - um processo que leva no mínimo quatro horas. De outra parte, companhias que investiram em novas tecnologias e processos de produção, apostando na modernização e na adequação do setor aos novos tempos. É o caso das empresas paulistas Brico Bread e Big Foods, que já disponibilizam para o mercado do Sul e do Sudeste uma grande linha de produtos semi-assados, tendo como carro-chefe o pão francês.

A novidade consiste em reproduzir, em escala industrial, todas as etapas de preparação da massa que sempre foram feitas de forma artesanal nas padarias convencionais. Na fábrica, o assamento é interrompido antes do produto dourar, e o supercongelamento ocorre logo em seguida, com extrema velocidade e à temperatura de 40 graus centígrados. Na etapa seguinte, o produto é embalado e transportado em caminhões refrigerados até os pontos de vendas, onde são acondicionados em um freezer. Depois disso, resta ao funcionário apenas retirar o pão da embalagem e levá-lo diretamente ao forno, sem descongelar. “O ponto de venda já não precisa mais se preocupar com quantidades de massa necessária para cada dia. Se o movimento está ruim, ele assa apenas a quantidade necessária. Se a loja começa a encher de repente, basta dirigir-se ao freezer, pegar a quantidade de pão suficiente e ir assando de acordo com a demanda. É o fim da falta de pães ou do desperdício”, avalia José Arivaldo Alves, diretor comercial da Brico Bread.

Além de possibilitar a oferta de pão quentinho a qualquer hora do dia, outra grande vantagem do sistema de semi-assados é a padronização do produto. “Nas

padarias convencionais, a qualidade do pão varia de acordo com o humor do padeiro”, diz Guilherme Serau, diretor executivo da Big Foods. “No sistema convencional o pão nunca é o mesmo. Se o padeiro está doente, ou se o seu time de futebol perdeu o jogo, isso certamente influenciará a qualidade final do produto”, acredita o diretor. No que se refere ao sabor, ele assegura que o consumidor só tem a ganhar. “O gosto do pão industrial é estável e melhor, tendo em vista que tudo passa a ser rigorosamente controlado, desde a quantidade dos ingredientes até as temperaturas, em todas as etapas de preparo”, diz.

Essa aceitação já vem sendo constatada pela Brico Bread. “Temos observado que a quase totalidade dos consumidores sequer se dá conta que houve mudança no processo de fabricação do pãozinho que está comendo”, diz. “Ele só percebe que a qualidade melhorou, e que tem pão quente e crocante no momento que escolher”.

A redução drástica do tempo de preparo do produto - que cai de quatro horas, no processo convencional, para apenas 10 minutos com o novo conceito -, resulta em queda significativa de custos de matéria-prima, mão-de-obra e áreas de produção. Recebendo o produto no ponto de ir ao forno, a loja já não precisa manter áreas específicas para fabricação e estoque de matérias-primas. “Todo o processo reduz em até 70% o espaço necessário para o processamento do pão, sobrando, da antiga padaria, apenas o balcão e um espaço pequeno para armazenar o produto”, revela Serau. A novidade impulsiona o crescimento dos Pontos Quentes, uma tendência européia na qual a padaria abre uma filial para onde envia pães embalados e pães congelados para assar. “Como nesses locais não há setor de produção nem grandes áreas de armazenamento, já que o estoque é de reposição, ocorrerá também expressiva economia em energia elétrica e aumento dos níveis de higiene”, diz José

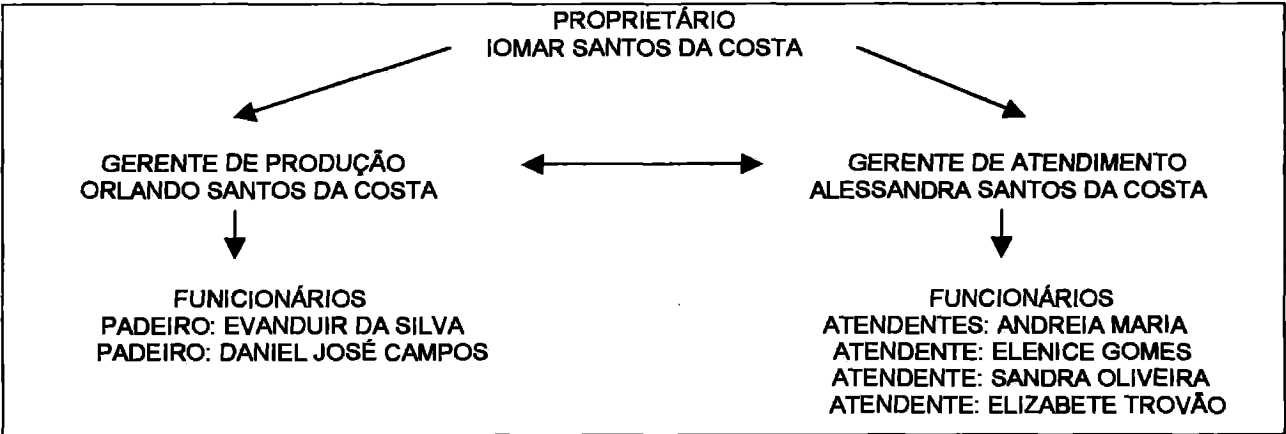
Arivaldo. Outra grande vantagem é que a empresa não dependerá mais de profissionais especializados para a fabricação do pão. “Com a adoção do processo industrial de semi-assados e supergelados, a loja não apenas reduz custos com salários, como também não precisará mais se preocupar em administrar uma mão-de-obra que é escassa, cara e problemática em todo o mundo”, diz Serau.

Por enquanto, a tendência se restringe a padarias de supermercados e algumas lojas de conveniência, as primeiras a testar o novo conceito. Mas as fábricas já estão buscando parcerias com outros segmentos do setor de alimentos, que deverão ser atraídos pela praticidade e pelas promessas de redução de custos e de racionalidade operacional. “Não há dúvida que esse novo conceito conquistará não só as padarias convencionais e supermercados, mas também mercearias, casas de frios, restaurantes industriais, hotéis, hospitais e até lanchonetes, que passarão a preparar sanduíches com pão feito na hora”, profetiza José Arioaldo, da Brico Bread, que acaba de receber da França sua quarta linha de produção. Com um ano de atuação, a empresa vem aumentando o seu raio de distribuição, que hoje abrange a Grande São Paulo, Baixada Santista, Vale do Paraíba, Campinas e, brevemente, Rio de Janeiro. A meta é utilizar em pouco tempo a capacidade instalada total da panificadora, o que permitirá fornecimento de um milhão de unidades de pãozinho francês por dia.

4 PANIFICADORA ORLESSAN: UM ESTUDO DE CASO

4.1 HISTÓRICO

Na Panificadora Orlessan a base administrativa é familiar. Foi fundada em 1983 e administrada desde então pelos sócios Iomar Santos da Costa e Vilmar Machado. Em 1995, Iomar passa a ser o único proprietário da panificadora. A partir dessa nova administração, a empresa sofre uma reforma parcial alterando sua aparência com o propósito de modernizar, e começa a ter uma coordenação nas distribuições das hierarquias como mostra a quadro abaixo:



Quadro 1 - Distribuição das Hierarquias  
Fonte: Autor

Porém, a idéia foi passageira e o processo não teve continuidade, deixando a empresa estagnada no processo de modernização. Iomar, com receio das mudanças, foi sumindo diante da concorrência. Então, em 2001, após um período de um ano com baixa lucratividade e prejuízos constantes, Iomar resolve conversar com seus familiares e colaboradores para impor mudanças, pois o meio externo exigia um investimento desde recursos humanos (gestão de pessoas) até o uso de novas tecnologias, diminuindo os produtos terceirizados e aumentando a produção com mais qualidade e variedade, uma vez que buscar um diferencial não só se constituía em produzir pães, mas sim, oferecer variedade de alimentos. Em 2002, está sendo desenvolvida na empresa uma consultoria para organizar e melhorar suas funções com o intuito de atender as necessidades do ambiente externo.

Com todos vestindo a camisa e se envolvendo de verdade e com dedicação, as melhorias e os resultados positivos já estão aparecendo.

A panificadora Orlessan deseja tornar-se a melhor e a mais conhecida de toda a região de Florianópolis, produzindo com qualidade e variedade e satisfazendo os clientes, pois a fidelidade de seus clientes se torna a maior propaganda do negócio. Tem como meta produzir pães e bolos com qualidade e variedade e prestar um atendimento de vendas qualificado visando à satisfação do cliente.

Principais Produtos e Serviços: pão francês, pão doce, pão recheado, cachorro assado, banana recheada, banana empanada, ciabata, broa, foccacia, croissant, pastel, cuca de banana, pão de coco, bolo inglês, bolo de laranja, bombinha, pão de queijo, sonho e samantina. Existe um padrão de atendimento com relação à aparência pessoal e ao comportamento profissional. Este padrão está apresentado em anexo.

Todo início de mês faz-se uma avaliação daquilo que foi feito durante o mês que passou e dá-se uma bonificação pelos serviços executados aos empregados que se destacaram. Regularmente é feita uma pesquisa junto aos clientes sobre o seu grau de satisfação.

É muito importante estar sempre competindo, pois assim você está sempre crescendo e querendo se tornar melhor que a sua concorrência. Com uma pesquisa elaborada, foi constatado que os principais concorrentes são: Angeloni e Posto Sulcar.

O público jovem frequenta diariamente a panificadora, principalmente universitários, pois a empresa localiza-se próximo à Universidade Federal de Santa Catarina. Os estudantes representam grande parte da clientela, seguida da comunidade em geral

## 4.2 SISTEMA DE PRODUÇÃO NA PADARIA

O processo produtivo na panificadora objetiva atingir metas, envolvendo determinadas atividades de planejamento e de padronização, como lançamento de novos produtos, atendimento, controle dos setores de produção, propagandas, qualidades dos produtos, sempre tentando satisfazer sua clientela.

A produção da panificadora é muito bem definida, como o ciclo de produção, as características dos processos e das atividades, o tempo de fabricação dos produtos, o grau de desperdício, estoques muito elevados, equipamentos obsoletos.

A empresa tem capacidade de produção eficiente, pois equipamentos quebrados e produtos de baixa qualidade são detectados e logo resolvidos, para que a fabricação

dos produtos acabados não tenha influência negativa nos clientes. Isso faz com que a empresa seja cada vez mais incluída do mercado. Um bom planejamento da qualidade envolve o modo de fazer corretamente as definições, as especificações dos produtos, as diretrizes e os objetivos dos negócios.

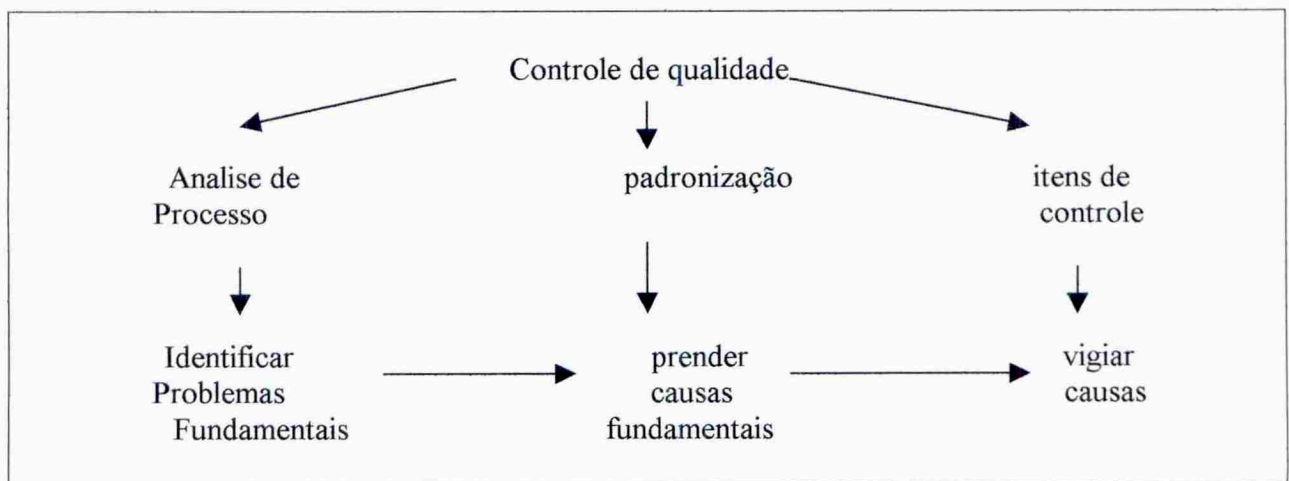
As mudanças radicais que acontecem na economia e na sociedade de forma geral induzem à busca de inovações e do uso de meios alternativos para aumentar a eficiência dos recursos alocados. A panificadora dispõe de organização eficiente de seus processos e consegue agir sobre cada um deles. Assim, suas chances de aumentar a vantagem comparativa no mercado crescem rapidamente.

A empresa tem estratégias e estuda detalhadamente o que os clientes necessitam. Deve-se levar em conta de que negócios sempre significam risco não só para quem investe, como também para quem está no mercado comprando. A decisão econômica e financeira sempre exige que se avalie o tamanho e as condições em que é possível obter as margens de contribuição que estabilizam o equilíbrio e incentivam o desenvolvimento de novos negócios.

O objetivo do gerenciamento da panificadora é antecipar os maus resultados, que constituindo uma base para o aumento da ineficiência e o desperdício em toda a cadeia produtiva. A lógica disso é a introdução da padronização, pois só é possível através de processos de controles específicos.

O sucesso da panificadora depende de inúmeros fatores, como a definição de uma filosofia empresarial que permite gerenciar custos e margens de lucro com rapidez e precisão. É preciso que as políticas empresariais persigam o objetivo de reduzir continuamente os custos, introduzam melhorias contínuas no processo de produção e

incentivem cada vez mais o desenvolvimento da criatividade e das inovações num ambiente agradável e seguro, como mostra o controle de qualidade abaixo:



Quadro 2 - controle de qualidade  
Fonte: Campos (1992).

### 4.3 APURAÇÃO DOS CUSTOS

A produção é a área mais importante da panificadora. Constatase que os maiores problemas ocorrem nessa área; devido a esse fato é preciso ver todas as etapas da produção.

Ocorrem várias etapas no processo de apuração dos custos. Inicialmente são pesquisados os fornecedores de matéria-prima: é feita uma planilha para pesquisa e comparação de preços. Toda vez que há compra desses produtos e feita uma nova

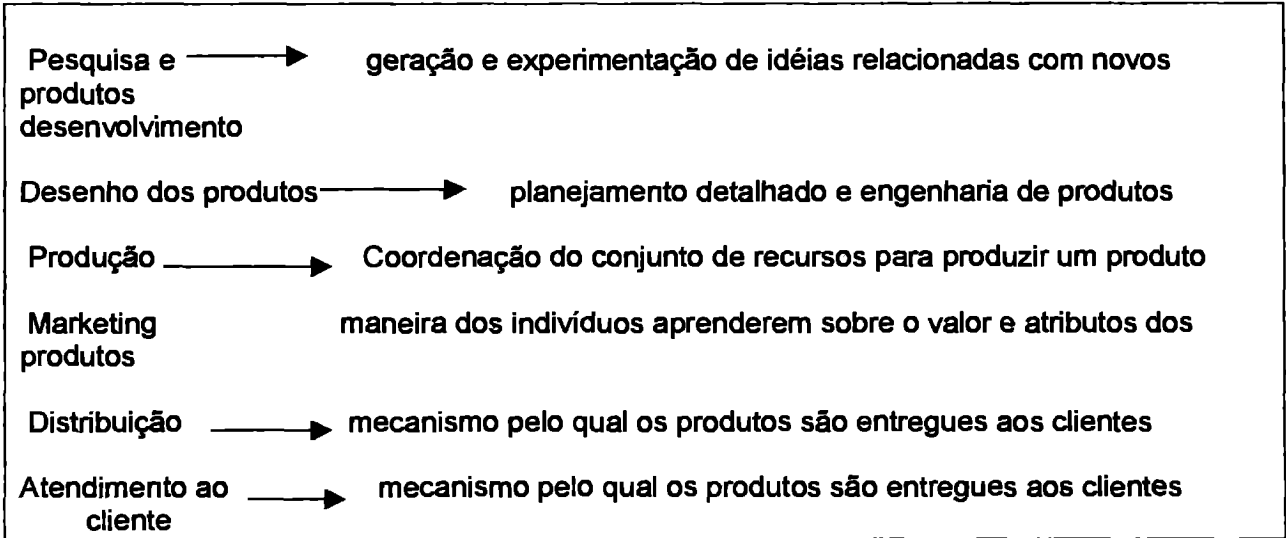


coleta de preços, para que não haja perda de nenhuma oferta e compra mal feita, logo após a compra os produtos são armazenados em prateleiras num depósito bem arejado, para que não haja perda e nem vencimento dos produtos. Em seguida são utilizados corretamente com pesagem e medidas corretas perante as receitas, tudo com balanças de alta precisão.

Os custos são apurados através de planilhas elaboradas pelo gerente de produção e pelos funcionários da produção. Cada produto feito pela panificadora é introduzido e calcula-se as gramas, os ingredientes, o peso da massa após o feitiço e depois de assado, para que os custos sejam bem elaborados, pois cada aumento da matéria-prima acarretará um aumento nos custos e um aumento no produto final. A apuração dos custos é muito importante, pois a partir disso é possível analisar se a margem de lucro está satisfatória e se as despesas estão corretamente elaboradas. Cada centavo ganho num mercado tão concorrido é muito importante, sendo necessário um gerenciamento diário para que as despesas sejam controladas, a fim que as receitas atinjam seu máximo lucro.

#### 4.4 PROCESSO DE CONTABILIZAÇÃO

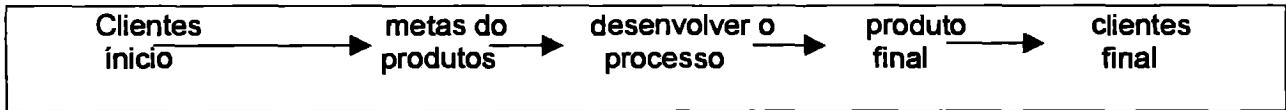
Na adoção do modelo de negócios e de sua respectiva gestão por processos, evidencia-se a necessidade de sistematizar o gerenciamento contábil dos fatos e dados econômicos. Ao estabelecer a filosofia dos negócios, seus princípios e estratégias empresariais, as organizações a devem considerar dentro de um sistema contábil moderno e atualizado. A idéia é de criar um valor aos clientes, como se observa a seguir:



Quadro 3 - Criação de valor aos clientes  
Fonte: o autor

A panificadora Orlessan está sempre buscando experimentar novos produtos. Pesquisando e desenvolvendo sua linha de produção, tenta oferecer sempre o melhor para o cliente, com produtos de qualidade e satisfatórios. Há uma coordenação da produção, para não haver desperdícios e prejuízos, atendendo sempre bem ao consumidor e a definição dos preços correspondentes, onde o marketing da empresa é sempre oferecer produtos de qualidade para que o cliente divulgue e volte sempre.

As metas de qualidade do produto devem ser definidas através de estudos que a panificadora faz junto aos seus clientes, onde se analisa, observa, registra as suas necessidades, e os atributos que serão considerados no desenvolvimento dos produtos, mostrado na quadro abaixo:



Quadro 4 - Desenvolvimento dos produtos  
Fonte: o autor

As mudanças que ocorrem nos ambientes dos negócios estão tornando os sistemas tradicionais de contabilidade geral e de custos inapropriados à função de medição do nível de qualidade e de sua performance, gerando um sistema de decisões incapaz de sustentar o posicionamento estratégico das organizações empresariais a longo prazo. Com a introdução dos novos métodos de avaliação e otimização da produção, os ciclos de vida dos produtos ficam mais curtos, exigindo novas formas de apropriação e de gerenciamento dos custos.

#### 4.5 SISTEMA DE RATEIO

Os custos podem ser divididos em diretos e indiretos. Os primeiros são alocados diretamente ao produto (matéria-prima); já os custos indiretos devem ser alocados aos departamentos e em seguida rateados ao departamento produtivo. De que forma isso deve ser feito?

Deve-se ter cuidado nesta etapa: os métodos de rateio podem variar de empresa para empresa. Na empresa estudada, os custos indiretos foram rateados basicamente da seguinte maneira: custo da panificadora, cálculo feito através do número de funcionários em cada departamento; custo da energia elétrica, que pode ser rateada pela carga instalada em cada setor; manutenção, sendo um dos métodos adotados através do número de requisições feitas em cada departamento nos últimos meses; e almoxarifado, rateado pelo uso do mesmo nos últimos meses. Para tanto, depois de

serem alocados todos os custos, somente no departamento produtivo é possível custear o produto.

#### 4.6 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

O mercado concorrente é um desafio para todas as empresas que disputam a competitividade em meio à instabilidade de custos e preços, sendo necessário trabalhar com muito planejamento na formação do preço final dos produtos ou serviços a serem oferecidos.

A correta formação do preço de venda é indispensável para a segurança nos negócios empresariais, pois quando o preço é maior que o preço de mercado, o produto ou serviço fica mais caro do que a concorrência, e a empresa acaba perdendo mercado e competitividade. Por sua vez, quando o preço está abaixo do preço de mercado a empresa opera com prejuízos, que geralmente não são identificados em curto prazo, dificultando a permanência no mercado competitivo.

Na panificadora Orlessan é feito um estudo de todos os produtos. Com a ajuda de um softer são colocados os preços dos insumos e a pesagem dos produtos usados; perante essa etapa elaboram-se os preços de venda. Se os concorrentes oferecem produtos similares, o preço fica equilibrado ao do concorrente, mas sem mexer na qualidade do produto. Do contrário, se o produto não é produzido pelos concorrentes, o preço de venda poderá ficar um pouco acima das expectativas.

Muitas empresas estimam seus custos e despesas de maneira precisa e os preços de venda são obtidos empiricamente. Essa prática mascara os custos e o lucro das empresas, acarretando diversos problemas, tais como:

- Preços de venda abaixo do real, o que diminui os lucros da empresa;
- Preços de venda acima do real, o que dificulta as vendas;
- Fabricação de produtos que rendem baixos lucros em relação a outros mais rentáveis, ocasionando má alocação dos recursos;
- Esforços de venda não orientados para produtos mais lucrativos;
- Dificuldades para identificar e fixar ações para redução de custos e despesas, o que poderá levar a empresa a operar com custos e despesas mais alto do que deveria.

Como consequência de um ou mais desses problemas, a empresa terá um lucro e uma rentabilidade menor, constituindo uma ameaça ao seu crescimento e até à sua própria estabilidade econômica e financeira.

#### 4.7 ANÁLISE DAS HIPÓTESES.

As empresas do setor de panificação vêm redefinindo suas estratégias, visando sustentar posição competitiva no mercado. Sofrem bastante concorrência com os supermercados, pois as panificadoras têm que utilizar os processos de padronização

nas suas produções, visando diminuir custos e aumentar suas receitas. É preciso também competir com as padarias clandestinas e supermercados que fazem do preço do pão um chama risco para vender outros produtos que estão com preços acima da média. Por essas e outras o setor de panificação busca informações, pesquisas de mercado, tecnologias para a sua própria sobrevivência.

O mecanismo de incentivo adotado pelo Governo Federal não permite o surgimento de novos empreendedores nesse mercado, em consequência do grande aumento nos impostos, dificuldade para adquirir financiamentos para o setor e dependência muito grande em relação à importação de trigo, que sofre muitas oscilações no mercado perante o dólar. O governo necessita ajudar o setor no sentido de criar políticas para incentivar a plantação de trigo no país, auxiliando nos subsídios do trigo e financiando os produtores para, ao invés de importadores, passarmos a exportadores dessa matéria-prima tão importante para o setor de panificação.



## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Com o crescimento do mercado de pães no Brasil na década de 90, iniciou-se uma nova fase em que as empresas buscam tecnologias modernas e especialização profissional. Desta forma, as empresas conquistaram prestígios e experiências com o decorrer do período, melhorando a mão-de-obra especializada e as máquinas utilizadas.

O estudo de caso descreveu o comportamento da panificadora Orlessan no seu gerenciamento de produção. Num primeiro momento é relatado a teoria básica da produção, seguida de um comportamento do mercado nacional e finalizando com a descrição do estudo de caso da panificadora Orlessan.

A produção é fundamental para a sobrevivência da panificadora no mercado, sabendo disso busca-se novos produtos, sempre tentando melhorar a qualidade dos seus serviços, com custos mais baixos, preços relativamente justos, onde o cliente tem sempre a razão.

Para concluir a descrição do estudo de caso foi feita superficial, não tendo um aprofundamento do caso, fazendo com que as idéias ficassem muito aleatórias, mas o comportamento da empresa e sempre gerar benefícios para a comunidade e para os seus clientes, tentando sempre inovar no mercado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BARRAL, REIS, Heraldo da costa. **Contabilidade municipal: teoria e pratica**. Rio de janeiro, 1999.

BORNIA, Antonio César. **A influência do produto-base na constância das unidades de esforço de produção** (UEP's). ANPAD., 1988. Anais da Reunião Anual, 12. v.1, p. 441-460.

BORNIA, A. César et al. **Custos gerenciais**. Apostila do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da UFSC. Florianópolis, 1997. 87 p.

BOQUIST, J. et al. A decisão de investimento. **HSM Management**, Ano 2, n.12, jan./fev. p. 124-130, 1999

CASSARRO, Antonio Carlos. **Sistemas de Informação para a Tomada de Decisões**, 3. ed. São Paulo: PIONEIRA, 1999.

CASTRO, gervasio de. **25 anos de pesquisa econômica: uma seleção de estudos do IPEA**. Rio de janeiro: IPEA, 2003, 460p.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CRC, SP **Custos como ferramenta gerencial** - 8. São Paulo: Atlas, 1995.

CRC, SP. **Curso sobre contabilidade de custos** – 5. Editora Atlas, São Paulo, 1992.



DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Zahar , [19--]

DOLAN, Robert; SIMON, Hermann. **O poder dos preços**. As melhores estratégias para ter lucro. São Paulo: Futura, 1998.

DRUKER, Peter F. **A eficiência empresarial**. São Paulo.Nova cultural,1986.93p.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira** 7. Ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GLENN, A. Welsch. **Orçamento empresarial**. Planejamento e controle do lucro. São Paulo: Atlas, 1977.

GODOY, César Gregório.Universidade Federal de Santa Catarina. Modelo de melhorias para decisões gerenciais nas empresas certificadas.Florianópolis,1995.140f. Tese (doutorado).- Universidade Federal de Santa Catarina.

GOUILLART, Francis J; KELLY, James N. **Transformando a organização**. São Paulo: Makron Books,. 1995.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo:Atlas,1196.133P.

HARDING, Hamish Alan. **Administração da produção**. São Paulo:Atlas,1992.207p.

HARMON, Roy L. **Reinventando a fábrica II**. Conceitos modernos de produtividade na prática. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

HENDERSON, James Mitchell; Quandt,Richard E. **Teoria microeconômica: uma abordagem matemática**. 2ed, São Paulo: pioneira,1962.417p.

HORGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**. Um enfoque administrativo. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & desempenho**. Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- LAWRENCE, W. B., RUSWINCKEL, J. W. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Ibrasa, 1977.
- LEONE, G. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações** (aplicável também às demais sociedades). São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. Inclui o ABC. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayki. **Gestão estratégica de custos**. Conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.
- OSTRENGA, M. R. et al. **Guia da Ernst & Young para a gestão total de custos**. 12. Ed. Rio de Janeiro : Record, 1993
- PONTES, João Randolfo. **A nova dinâmica das empresas: Gestão estratégica dos custos**. Florianópolis, 2003.
- PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**. Criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989. Cap. 03
- PRICE WATERSHOUSE. **Preço de transferência** (*transfer pricing*). São Paulo: Atlas, 1998.
- PRAHALAD, C. K. A competência essencial. **HSM Management**. Ano 1, n.1, mar./abr. p. 06-11, 1995
- SANTOS, J. **Análise de custos**. Um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1987.

SLACK, Nigel e at. **Administração da produção**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1996. 526p.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos**. A nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, V. O cliente fixa os custos. **HSM Management**. Ano 1, n.3, jul./ago., p. 40-46, 1997

STIGLER, George Joseph. **A teoria do preço: análise microeconômica**. São Paulo: Atlas, 1982. 352p.

SELIG, Paulo M.; KLIEMANN NETO, Francisco. **Análise do valor**: proposta de uma metodologia de mensuração dos custos. ANPAD., 1988. Anais da Reunião Anual, 12. v.1, p. 489-506.

SIMONSEN, Mario Henrique. **Análise da produção no Brasil 2002**. 6 ed. Rio de Janeiro: Apec, 1977. 180p.

STONES, James Arthur finch. **Administração da produção**. 5 ed. Rio de Janeiro: Itc, 1995. 533p.

*Sites da internet:*

[www.abip.org.br](http://www.abip.org.br) acessado em 25/05/2004.

[www.abitrigo.com.br](http://www.abitrigo.com.br) acessado em 06/03/2004.

[www.sindipan.org.br](http://www.sindipan.org.br) acessado em 14/05/2004.